

**Audience publique du 2 juillet 2003**

Recours formé par  
les époux ... et ... -..., ...  
contre  
un bulletin d'impôt et une décision du **bureau d'imposition  
de ...**  
en matière d'impôt sur le revenu

-----  
-  
  
Vu la requête, inscrite sous le numéro 15585 du rôle, déposée le 8 novembre 2002 au greffe du tribunal administratif par Maître Marc KLEYR, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ... , demeurant à L-... , et de son épouse, Madame ..., ... , demeurant à L-... , tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1995, émis le 29 juin 2000 par le bureau d'imposition ... et, pour autant que de besoin, de la lettre d'avis de redressement ou de dérogation du même bureau d'imposition du 8 août 2000, ainsi que, pour autant que de besoin encore, d'une décision implicite de rejet de leur réclamation du 1<sup>er</sup> septembre 2000 du directeur de l'administration des Contributions directes;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 10 février 2003;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 21 février 2003 par Maître Marc KLEYR pour compte des époux...-...;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletin et lettre critiqués;

Oui le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Françoise KUTH et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 12 mars 2003.

-----

-

Suivant acte notarié du 15 décembre 1994, les époux ... et ..., préqualifiés, acquirent une parcelle de terrain sise à ..., inscrite au cadastre de la commune de ..., section A de ..., numéro ..., d'une contenance de 33, 40 ares, au prix de 5.000.000 LUF.

Ce terrain fut englobé dans un projet de plan d'aménagement particulier dénommé « *Parc d'Activités à ...* », encore désigné zone industrielle « ... », réalisé par la société ..., qui fut approuvé provisoirement sous certaines réserves par le conseil communal de ... en sa séance du 13 octobre 1994, le tracé des routes dudit plan d'aménagement ayant été approuvé définitivement en date du 29 décembre 1994. Le même conseil communal approuva provisoirement le 1<sup>er</sup> octobre 1999 et définitivement le 29 décembre 1999 la partie écrite relative à l'aménagement de la zone industrielle « ... » et le plan de lotissement y relatif.

Suivant acte notarié du 29 décembre 1994, les époux...-... acquirent un certain nombre de parcelles sises dans la commune de ..., section B de ..., section C de ... et section E de ... au prix total de 4.500.000 LUF, toutes ces parcelles se trouvant, suivant les affirmations contenues dans leur requête introductive, situées directement ou indirectement en bordure du périmètre d'agglomération de la localité de ... tel que défini par le plan d'aménagement de la commune de ....

L'ensemble des acquisitions des terrains visés par les actes notariés prévus des 15 et 29 décembre 1994 fut financé par le biais d'un emprunt hypothécaire contracté par les époux...-... auprès de la ... le 10 janvier 1995, formalisé par un acte notarié d'ouverture de crédit en date du 23 février 1995 pour le montant total en principal de 9.500.000 LUF.

Au cours de l'année 1995, les époux...-... payèrent un montant total d'intérêts débiteurs et de frais de 774.855 LUF à la BIL du chef de l'emprunt susvisé.

Dans le cadre de leur déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 1995 rectifiée déposée le 28 juillet 1997, les époux...-... ont porté ledit montant d'intérêts et de frais de 774.855 LUF en déduction en tant que frais d'obtention dans la catégorie des revenus de location, de manière à déclarer, après prise en compte des autres recettes de la catégorie et des autres frais d'obtention y relatifs, un revenu négatif de -871.880 LUF.

Le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1995, émis le 29 juin 2000 par le bureau d'imposition ..., fixa les bases d'impôt et la cote d'impôt réduite pour l'année 1995 par les époux...-... en refusant notamment la déduction desdits intérêts débiteurs dans la mesure où leur montant était supérieur à celui des recettes en provenance du fermage de ces mêmes terrains.

Par courrier recommandé du 25 juillet 2000 à l'adresse du bureau d'imposition ..., la fiduciaire des époux...-... sollicita le redressement du bulletin d'impôt du 29 juin 2000 conformément à la déclaration de l'impôt sur le revenu rectifiée du 28 juillet 1997 soumise en annexe à ce courrier.

Le préposé du bureau d'imposition ... prit position face à cette demande à travers un courrier du 8 août 2000 libellé comme suit :

*« Suite à votre lettre du 25 juillet 2000, j'ai le regret de vous informer que je ne puis accéder à une imposition rectificative conformément au § 94.1.nr.2 AO.*

*En effet, suivant l'art. 105 LIR « toute dépense est faite directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver des recettes ». Pour qu'il y ait recette au sens de l'art. 104 LIR, il faut que la mise à la disposition entraîne un « Enrichissement » dans la personne du contribuable. Or dans votre cas, l'importance du revenu obtenu (fermage = 16.000 frs) est nullement en rapport avec les dépenses engagées (intérêts débiteurs = 871.000 frs).*

*Tant que les dépenses dépassent de façon considérable les recettes y relatives, elles représentent dans leur ensemble des dépenses faites dans le but d'accumuler une certaine fortune (« Vermögensbildung ») et de la garantir contre une éventuelle dévaluation. Par conséquent, les intérêts débiteurs relatifs au prêt BIL 1-106/6645 ne tombent pas sous le champ d'application de l'art. 105 LIR, mais sont à considérer comme dépenses spéciales au sens de l'art. 109 LIR tel qu'il a été procédé lors de notre imposition du 29.06.2000.*

*Suite à une décision du BFH du 21.07.1981 : „Schuldzinsen sind dann keine Werbungskosten, wenn bei der Anschaffung der Kapitalanlage nicht die Erzielung von Überschüssen, sondern die Absicht zur Realisierung von Wertsteigerungen der Kapitalanlage im Vordergrund steht, oder auf Dauer gesehen ein Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben nicht erwartet werden kann. Aufwendungen, die auf ein Vermögen entfallen, das nicht zur Erzielung von Kapitaleinkünften angelegt ist oder bei dem Kapitalerträge nicht mehr zu erwarten sind, können nicht als Werbungskosten anerkannt werden“.*

*Veillez agréer, ... ».*

Par courrier recommandé du 1<sup>er</sup> septembre 2000 de leur fiduciaire, sous la signature de Monsieur ..., les époux...-... s'adressèrent au bureau d'imposition ... dans les termes suivants :

*« Vous avez refusé la déduction en tant que frais d'obtention des intérêts débiteurs finançant l'achat d'un terrain en vous basant sur les arguments suivants :*

- 1. Il n'y a pas d'enrichissement*
- 2. Il y a disproportion entre le revenu obtenu et les dépenses engagées.*
- 3. Il s'agit de dépenses faites dans le but d'accumuler une certaine fortune, et ce caractère n'admet pas la déduction suivant la décision du BFH du 21.07.1981.*

*Les trois arguments peuvent être réfutés.*

*Ad 1 et 2*

*La loi fiscale admet parfaitement que dans certaines catégories de revenu (dont celle des revenus de location) les frais d'obtention dépassent les revenus bruts.*

*En particulier, selon la jurisprudence allemande, „lässt sich die Einkunftserzielungsabsicht in der Regel selbst dann nicht ernstlich in Frage stellen, wenn sich über eine lange Anlaufzeit keine Einnahmeüberschüsse ergeben können“ (Schwarz, DStR 1991).*

*Ce qui va plus loin : même si le financement est fait uniquement par emprunt (sans engager des moyens propres) l'absence de remboursement (Tilgungsaussetzung) n'est pas un indice suffisant pour une absence de but lucratif interdisant la déduction des intérêts en tant que frais d'obtention (FG Berlin du 04.10.1994).*

*Ad 3*

*Le refus des intérêts débiteurs était pratiqué dans le passé par l'administration fiscale luxembourgeoise, uniquement dans le domaine des revenus des capitaux. Par contre nous semble-t-il, l'administration admettait la déduction pour les revenus de location. Je me permets de citer N FUILEN (Etudes fiscales. L'impôt sur le revenu (IV) p. 515).*

*« En comparaison avec la détermination du revenu net provenant de la location de biens délimité à l'article 98 LIR, libre de cette limitation contraignante (concernant les revenus de capitaux) des frais d'obtention, la justification en paraît faible et l'application de principe, non prévu par le législateur, inadéquate, parce qu'elle peut provoquer des distorsions non souhaitables au sein des sixième et septième catégories de revenus englobant pourtant toutes les deux des revenus dont la source se confond avec des éléments du patrimoine privé ».*

*Bien que les études ne représentent que les opinions personnelles des auteurs et n'engagent pas les services auxquels ils appartiennent par leur fonction, il est évident que la position officielle de l'Administration même en ce qui concerne les revenus de capitaux n'est pas partagée par tous les fonctionnaires.*

*Qui de plus est, la jurisprudence sur laquelle se base l'Administration en ce qui concerne les revenus de capitaux a été abandonnée entre-temps en Allemagne (voir Winandy : Impôt sur le revenu).*

*Je me permets de citer un autre passage du même jugement cité par vous qui relativise fortement votre citation « Ainsi le BFH a-t-il décidé : Der Annahme einer Veranlassung von Schuldzinsen und anderen Kreditkosten durch die Einkunftserzielung bei Einkünften ans Kapitalvermögen steht es nicht entgegen, dass beim Erwerb der Kapitalanlage auch die Hoffnung auf Wertsteigerung eine Rolle spielt. Solange die Erwartung eines Wertzuwachses im Vermögensbereich für die Anschaffung einer ertragbringenden Kapitalanlage nur mitursächlich ist, reicht das Vorliegen auch dieses Beweggrundes im allgemein nicht aus, die Veranlassung und damit den wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart... aufzuheben ».*

*Selon un autre jugement (BFH du 04.05.1993) „Aufwendungen, die für die Erzielung von Kapitaleinkünften und zugleich auch für das Halten des Kapitalstammes erforderlich sind, stellen in vollem Umfang Werbungskosten dar, denn die Sicherheit der Kapitalanlage dient auch der Sicherheit der Erträge“.*

*En tout état de cause, la jurisprudence allemande ne se laisse pas transposer tel quel à la problématique sous rubrique.*

*En effet d'une manière générale, le refus de déduction ne se justifie que par le fait que les plus-values réalisées sur des titres et autres biens mobiliers financiers, sont exempts de l'impôt sur le revenu dans la majorité des cas (sauf spéculations à court terme et participations importantes).*

*Par contre, les plus-values immobilières sont soumis à l'impôt sur le revenu (sauf exceptions), en particulier les plus-values sur terrains non bâtis sont toujours imposables.*

*Veuillez agréer, Madame, l'expression de mes sentiments les meilleurs ».*

Ce courrier étant resté sans réponse à la fois de la part du bureau d'imposition ... et du directeur de l'administration des Contributions directes, les époux...-... ont fait introduire, par requête déposée le 8 novembre 2002, un recours en réformation, sinon en annulation dirigé à l'encontre dudit bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1995 du 29 juin 2000 et, pour autant que de besoin, de la lettre d'avis de redressement ou de dérogation, ainsi désignée, du même bureau d'imposition du 8 août 2000, ainsi que, pour autant que de besoin encore, d'une décision implicite de rejet de leur courrier du 1<sup>er</sup> septembre 2000 du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « *le directeur* ».

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin de l'impôt sur le revenu en l'absence d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ce même bulletin. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation en ce qu'il entend déférer au tribunal principalement le bulletin d'impôt prévisé du 29 juin 2000.

Le délégué du Gouvernement soulève le moyen d'irrecevabilité tiré de ce que « *la lettre du 1.9.2000 ne constitue pas une réclamation, car le sieur ... se contente de discuter certaines vues du bureau d'imposition mais ne se présente nullement comme mandataire des recourants aux fins d'une réclamation* ».

Les époux...-... font répliquer que Monsieur ... exercerait la profession d'expert-comptable et pourrait partant être mandataire pour exercer un recours sans qu'il n'aurait besoin d'un mandat exprès et spécial. Dans la mesure où il suffirait qu'il ressorte du contenu du courrier que le requérant se sent lésé et entend réclamer sans que des termes spécifiques ne soient requis et où « *en s'évertuant à argumenter sur deux pages contre le refus de l'administration de déduire les intérêts débiteurs en tant que frais d'obtention, Monsieur ... a clairement exprimé un désaccord et par conséquent une réclamation contre ce refus* », il ne serait pas contestable que Monsieur ... a reçu mandat de leur part de porter, en tant que leur expert-comptable, réclamation devant le directeur.

Le paragraphe 249 AO dispose dans ses deux premiers alinéas :

*« (1) die Rechtsmittel können schriftlich eingereicht oder zu Protokoll erklärt werden. Es genügt, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer das Rechtsmittel eingelegt hat. Einlegung durch Telegramm ist zulässig. Unrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels schadet nicht.*

*(2) Ein Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn aus dem Schriftstück oder der Erklärung hervorgeht, dass sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt ».*

S'il est vrai que cette disposition légale réduit les exigences de forme d'une réclamation au strict minimum, il n'en reste pas moins qu'elle requiert *expressis verbis* que

la formulation de la réclamation doit faire ressortir que le contribuable se considère lésé par le bulletin d'impôt en cause et qu'il sollicite un réexamen de son imposition.

Or, force est de constater en l'espèce que le courrier de Monsieur ... comporte certes un commentaire qui conteste la position prise par le bureau d'imposition quant à la question de la déductibilité des intérêts débiteurs susvisés en tant que frais d'obtention dans le cadre de la catégorie des revenus de location de biens, mais ne comporte aucune indication quelconque concernant une demande concrète des demandeurs concernant les suites à donner à leur dit courrier. Il importe de souligner en outre que ce courrier s'inscrit comme prise de position dans le cadre de la demande d'imposition rectificative entamée par les demandeurs conformément au paragraphe 94 AO, demande à laquelle le bureau a déclaré ne pas accéder.

Dans la mesure où l'exigence posée par le paragraphe 249 (2) AO tenant à la formulation compréhensible d'une demande de réexamen se justifie par le réexamen intégral et d'office, pouvant même entraîner une modification *in pejus* de l'imposition opérée, déclenché par cette voie de recours administratif, c'est à juste titre que le délégué du Gouvernement argue que le courrier prérelaté du 1<sup>er</sup> septembre 2000, adressé au bureau d'imposition et non pas directement au directeur et dépourvu de tout indice d'une réclamation contre l'imposition opérée à travers le bulletin d'impôt litigieux du 29 juin 2000 au-delà de la question de l'imposition rectificative y discutée, ne peut pas être qualifié de réclamation au sens du paragraphe 249 AO.

Or, conformément au paragraphe 228 AO, un bulletin d'impôt sur le revenu doit être contesté au moyen d'une réclamation adressée dans un délai de trois mois au directeur, un recours contentieux pouvant seulement être introduit contre une décision directoriale expresse, voire contre le bulletin d'impôt en cas de silence du directeur durant plus de six mois à l'égard de la réclamation lui soumise relativement au bulletin d'impôt dont s'agit (trib. adm. 10 janvier 2001, n° 12038, confirmé par Cour adm. 3 mai 2001, n° 12938C). L'introduction d'une réclamation valable étant ainsi érigée en préalable nécessaire à un recours contentieux par le paragraphe 228 AO, le recours sous analyse encourt l'irrecevabilité *omisso medio*.

Au vu de l'issue du litige, il y a également lieu d'écarter la demande en octroi d'une indemnité de procédure « *non inférieure à* » 2.500 € telle que formulée par les demandeurs.

## **PAR CES MOTIFS**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,

déclare le recours irrecevable,

rejette la demande en octroi d'une indemnité de procédure formulée par les demandeurs,

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 2 juillet 2003 par:

M. DELAPORTE, premier vice-président,  
M. SCHROEDER, juge,  
Mme THOMÉ, juge,  
en présence de M. SCHMIT, greffier en chef.

SCHMIT

DELAPORTE